

Refakturowanie usług pocztowych

Ustawa z dnia 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług (dalej: UPTU) nie definiuje terminu „refaktura” bądź „refakturowanie”. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 listopada 2010 r. (sygn. akt III SA/Wa 667/10) wskazał, że przedimek „re”, występujący w pojęciu refakturowanie, to nic innego jak powrót, zwrot, a więc powrót do stanu sprzed faktury. Tak więc, refakturowanie to po prostu zafakturowanie odsprzedaży określonych usług przez jednego podatnika na rzecz podatnika będącego bezpośrednim odbiorcą, faktycznie korzystającego z usługi w określonym zakresie.

W UPTU refakturowanie przewiduje (lecz nie definiuje) art. 8 ust. 2a, który stanowi że w przypadku gdy podatnik, działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Dnia 1 stycznia 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Przepisy nowelizacji uchylili załącznik nr 4 do UPTU, zawierający wykaz usług zwolnionych od podatku, który w pozycji 2 wymieniał jako zwolnione usługi świadczone przez pocztę państwową, i przenoszą uregulowania dotyczących tej tematyki do treści ustawy. Zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku dodanie do art. 43 ustawy punktu 17 UPTU, który stanowi że zwolnione są usługi pocztowe oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana – realizowane przez operatora obowiązującego do świadczenia powszechnych usług pocztowych. Niniejsze zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, albowiem obejmuje dwa rodzaje czynności – usługi pocztowe oraz dostawę towarów ściśle związanych z usługami pocztowymi – o ile są one wykonywane przez operatora obowiązującego do świadczenia powszechnych usług pocztowych.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. - Prawo pocztowe (dalej: Prawo pocztowe) usługę pocztową stanowi, wykonywane w obrocie krajowym lub zagranicznym, zarobkowe przyjmowanie, przemieszczanie i doręczanie przesyłek oraz druków nieopatrzonych adresem, prowadzenie punktów wymiany umożliwiających przyjęcie i wymianę korespondencji między podmiotami korzystającymi z obsługi tych punktów, a także realizowanie przekazów pocztowych.

Z kolei w myśl art. 3 pkt 25 Prawa pocztowego powszechne usługi pocztowe to usługi polegające na: a) przyjmowaniu, przemieszczaniu i doręczaniu:

- przesyłek listowych do 2.000 g, w tym przesyłek poleconych i przesyłek z zadeklarowaną wartością,
 - paczek pocztowych do 10.000 g, w tym z zadeklarowaną wartością,
 - przesyłek dla ociemniałych,
 - b) doręczaniu nadesłanych z zagranicy paczek pocztowych do 20.000 g,
 - c) realizowaniu przekazów pocztowych
- świadczone w obrocie krajowym i zagranicznym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w sposób jednolity w porównywalnych warunkach i po przystępnych cenach, z zachowaniem wymaganej prawem jakości oraz z zapewnieniem co najmniej jednego opróżnienia nadawczej skrzynki pocztowej i doręczania przesyłek co najmniej w każdy dzień roboczy i nie mniej niż przez 5 dni w tygodniu.

W doktrynie prawa podatkowego (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Komentarz do art.43 ustawy o podatku od towarów i usług, LEX nr 95792) dominuje pogląd, zgodnie z którym refakturowanie usług pocztowych (jako takich) generalnie nie jest możliwe. Jak już wcześniej wspomniano, z przepisów Prawa pocztowego wynika, że usługą pocztową jest w szczególności zarobkowe przyjmowanie, przemieszczanie i doręczanie przesyłek. W przypadku podatników chcących „refakturować” usługi pocztowe, istota ich czynności jest inna. Nie przyjmują oni i nie przemieszczają zarobkowo przesyłek. Podmioty te przesyłają własne (wyprodukowane bądź odprzedawane) towary do nabywcy za pośrednictwem podmiotu, który wykonuje usługi pocztowe (poczty). Dostawcy nie zlecają natomiast sami sobie przesłania przesyłek do innego podmiotu (odbiorcy towaru). W związku z powyższym uznać należy, iż przenoszenie kosztów wysyłki w drodze refaktury usługi pocztowej (z zachowaniem zwolnienia) nie jest prawidłowe.

Według doktryny, po zmianach które weszły w życie do UPTU po 1 stycznia 2011 r., nadal pozostają aktualne poglądy co do niemożności refakturowania ze zwolnieniem podatkowym opłat pocztowych.

Podobne stanowisko zajmują również organy podatkowe. W piśmie Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Polesie z dnia 11 czerwca 2006 r. (nr USIII/443/VAT/360/45/2006ZK) organ wskazał, że „(...) w przypadku refakturowania kosztów przesyłki pocztowej na odbiorcę zauważyć należy, iż na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług zwolnione są usługi wymienione w poz. 2 załącznika nr 4 do ustawy, czyli usługi świadczone przez pocztę państwową PKWiU 64.11. Zatem zwolnienie powyższe, mające charakter przedmiotowo-podmiotowy, ma zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez pocztę państwową i nie ma zastosowania do usług wykonywanych przez podmioty niebędące pocztą państwową. Z uwagi na powyższe, w sytuacji gdy na fakturze koszty przesyłki stanowią osobną od towaru pozycję, ich rozliczenie należy opodatkować według stawki podstawowej, o której mowa w art. 41 ust. 1 ustawy, czyli według stawki 22% (...).

W innym piśmie Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna z dnia 23 stycznia 2007 r. (nr III-1/443-32/06/07/ER) organ stwierdził, że „z uwagi na specyficzny, podmiotowo-przedmiotowy charakter zwolnienia nie może być ono stosowane do usług wykonywanych przez podmioty nie będące pocztą państwową, a co za tym idzie brak jest podstaw do ich refakturowania. (...) koszt przesyłki jest wliczany do podstawy opodatkowania u sprzedawcy, zatem powinien być opodatkowany taką stawką podatkową jak sam towar w przedmiotowej sprawie 22 % , a na wystawianej fakturze nie powinien stanowić odrębnej pozycji faktury lecz być uwzględniony w cenie sprzedaży towaru”.

Podobnie wypowiedział się Naczelnik Urzędu Skarbowego w Prudniku w postanowieniu z dnia 27 lutego 2006 r. (nr PP-406/3/AZ/06): „(...) koszty ponoszone w związku i z tytułu sprzedaży towarów winny nie tylko wchodzić w ramy tego samego rodzaju czynności, jaką jest sprzedaż towarów, ale i winny być opodatkowane według stawki podatkowej właściwej do realizacji tegoż świadczenia, czyli sprzedaży towaru. W rozpatrywanym przypadku koszty przesyłki pocztowej towaru zwiększają kwotę należną od nabywcy z tytułu dostawy towarów, co oznacza, że podstawa opodatkowania przy dostawie tego towaru powinna obejmować również kwotę stanowiącą zwrot kosztów przesyłki”.

Z kolei Naczelnik Pierwszego Urzędu skarbowego w Tarnowie w piśmie z dnia 27 stycznia 2006 r. (nr PP/443-86/4/05) uznał, iż „jedynym przypadkiem, w którym odbiorca nabytego towaru nie będący jednocześnie zleceniobiorcą ww. usługi poczty państwowej ponosiłby koszt tej usługi bez podatku

(zwolnienie poz. 2 załącznika nr 4 ustawy) jest przypadek, gdy podatnik zlecając Poczcie wykonanie usługi, działa w imieniu i na rzecz odbiorcy. Do przyjęcia takiej możliwości niezbędne by było jednak posiadanie stosownego umocowania (pełnomocnictwa) udzielonego przez nabywcę”.

Ponadto, jedna z kluczowych zasad wykładni prawa podatkowego nakazuje zwolnienia (i wyłączenia) interpretować możliwie wąsko, ściśle, aby nie doprowadzić do nieuprawnionego rozszerzenia zakresu zwolnień. Rozciągnięcie zwolnienia jest niedopuszczalne, i prowadziłyby w istocie do oddalania się od celu postawionego przez regulacje Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Mając na uwadze powyższe i odnosząc się do przedstawionego stanu faktycznego należy stwierdzić, że zastosowanie będzie miała stawka 23 %, ponieważ zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 17 UPDOP ma zastosowanie tylko do usług pocztowych oraz dostawy towarów ściśle z tymi usługami związanymi, które są realizowane przez operatora obowiązującego do świadczenia powszechnych usług pocztowych. Z przedstawionego stanu faktycznego niestety nie wynika, aby podatnik był takim operatorem. Ponadto, w przypadku gdy na fakturze koszty przesyłki stanowią osobną od towaru pozycję, ich rozliczenie należy opodatkować według stawki podstawowej, czyli według stawki 23%. Dodanie do art. 43 ust. 1 UPTU punktu 17 niestety nie wniosło niczego nowego. Potwierdza to również doktryna prawa podatkowego, która wskazuje że aktualne pozostają nadal poglądy co do niemożności refakturowania ze zwolnieniem podatkowym opłat pocztowych.

Autor: Tomasz Kotolioski, prawnik, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy